إجراءات المتابعات الضريبية و رقابة القاضي الإداري عليها

الدكتورة : **مانع سلمى**

أستاذة محاضرة " أ " كلية الحقوق و العلوم السياسية

جامعة محمد خيضر – بسكرة

الملخص:

يتناول هذا الموضوع الإجراءات التنفيذية التي تتخذها إدارة الضرائب أثناء عملية المتابعة التي تقوم بها ضد المكلف بالضريبة عند امتناعه عن تسديد ديونه، بهدف حماية المصلحة العامة و استرجاع أموال الخزينة العمومية من ناحية و كيفية ممارسة القاضي الإداري لرقابته على هذه الإجراءات من ناحية أخرى ، حيث نبين في هذه الدراسة تنظيم المشرع الجبائي لهذه الإجراءات في قانون الإجراءات الجبائية بعد صدور قانون المالية 2016 أين خصها بالباب الثاني تحت عنوان ممارسة المتابعات في المواد من 145 إلى 155، فإجراءات المتابعة تبدأ بعملية الغلق المؤقت للمحل التجاري و المهني و إجراءاتها و كيفية الطعن القضائي فيها، مرورا بمرحلة الحجز الإداري و منازعة إلغاءه و رفع اليد و استرداد الأشياء المحجوزة، وصولا للإجراء التنفيذي الأخير المتمثل في عملية البيع و ما يتبعها من منازعات.

Résumé:

Ce thème traite des dispositions exécutives que l’administration des impôts doit prendre durant l’opération de poursuite qu’elle fait à l’encontre des personnes manifestant un refus de payer leurs dettes, afin préserver l’intérêt général et récupérer les fonds de la caisse de l’état et la méthode dont use le juge administratif pour (surveiller, contrôler) superviser ces procédures.

Cette étude démontre que l’organisation de ces procédures par le législateur fiscale dans la loi des finances 2016 parue dans le 2 eme chapitre sous l’intitule « L’exercice des poursuites » dans les articles 145 à 155.

Donc les procédures de poursuites débutent par la fermeture momentanée du local commerciale et professionnel et les procédures du recours judicaire en passant par la saisie administrative, le litige d’annulation, la levée de sanction et la récupération des biens saisis en arrivant à la procédure finale représentant la vente et les litiges qui s’en suivent.

مقدمـــة:

مما لا جدال فيه أن الضريبة القانونية تصبح بمجرد صدورها إجبارية على المكلف بها، استنادا إلى مبدأ سيادة الدولة و إقرارا لحقها في استيفاء حقوقها، فالضريبة هي ذلك الاقتطاع المالي الإلزامي تفرضه الدولة دون مقابل في اطار تحقيق المصلحة العامة، هذا ما يضفي عليها طابع الإلزام، فهي تتم دون اتفاق مع المكلف بها.

فالطابع الالزامي الذي تتميز به الضريبة جعل المشرع الجبائي يحدد جملة من الإجراءات اللازمة للمتابعة في حالة امتناع المكلف بالضريبة عن أداءها، فنظم من جهة الإجراءات التنفيذية التي تقوم بها إدارة الضرائب لاستيفاء حقوقها من المكلف عند التوقف عن الدفع، ومن جهة أخرى و تجسيدا لمبدأ المشروعية و دولة القانون منح للقاضي الإداري حق الرقابة على إجراءات المتابعة الممارسة من إدارة الضرائب، هذا في اطار ما يعرف بمنازعات التحصيل الضريبي.

فباستقراء نص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية فإن إجراءات المتابعات تتم في إطار القوة التنفيذية المستمدة من الجداول المقدمة من طرف وزير المالية ، يمكن مباشرتها من جهتين هما:

_ أعوان إدارة الضرائب المعتمدين بحسب الأصل.

_ المحضرين القضائيين كطريق استثنائي يتم اللجوء إليه عند الضرورة فيما يخص الحجز التنفيذي.

فالهدف من دراستنا هو تسليط الضوء على الإجراءات التي تباشرها إدارة الضرائب في مواجهة المكلف بالضريبة، و هذا ما سنقوم بتوضيحه تفصيلا في موضوعنا من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الآتية:

هل القواعد الإجرائية الجبائية المنظمة للإجراءات التنفيذية و لرقابة القاضي الإداري عليها قادرة على تحقيق التوازن الفعلي بين حقوق المكلف بالضريبة من ناحية، و بين حماية أموال الخزينة العامة من ناحية أخرى؟

هذا ما سنتولى الإجابة عنه من خلال التطرق لإجراءات المتابعات التي تقوم بها إدارة الضرائب وفقا لأحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية في ظل قانون المالية 2016 ، و الرقابة المخولة للقاضي الإداري عليها بعرض العناصر الآتية:

المبحث الأول: الغلق المؤقت

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني الذي يعتبر الإجراء التنفيذي الأول في المتابعة التي تقوم بها إدارة الضرائب عند الامتناع عن تسديد الدين الضريبي من

المكلف به، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف هذا الإجراء، ثم نحاول تحديد طبيعته القانونية، فإجرءاته، لنقف في الأخير على رقابة القاضي الإداري على هذا الإجراء.

المطلب الأول: تعريف الغلق المؤقت

يعتبر الغلق المؤقت إجراء من الإجراءات تمارسه إدارة الضرائب في إطار مباشرة إجراءات التنفيذ عند امتناع المكلف بالضريبة عن أدائها، و قد نظمه المشرع الضريبي في أحكام المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

و قد تقرر هذا الإجراء ضمن الإجراءات الاستثنائية التي منحت لإدارة الضرائب وتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة[1] ، فالغلق هو طريق استثنائي يتم اللجوء إليه عند تعذر التحصيل وفقا للطرق الإدارية المقررة قانونا لذلك.[2]

فقرار الغلق المؤقت هو إجراء تنفيذي يقوم به المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب في إطار اختصاصه الإقليمي، مع ضرورة احترام قواعد اختصاص هذا الأخير المتعلقة بالمنازعات التي تجاوز مبالغها مئة و خمسين دينار(150.000.000دج)، و التي يتعين فيها الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية.[3]

المطلب الثاني:الطبيعة القانونية لإجراء الغلق المؤقت

وبالنسبة للطبيعة القانونية لهذا الإجراء فيمكن القول أنه إجراء تهديدي كونه لا يرتب نزع ملكية المكلف بالضريبة، بل ينصب فقط على الغلق المؤقت للمحل التجاري و المهني و المنع من الانتفاع،

كما أنه إجراء لاحق يأتي بعد تنبيه المكلف للدفع و فرض غرامات تهديدية عن التأخير، لكن دون جدوى فتلجأ إدارة الضرائب لغلق المحل و منعه من مزاولة النشاط أو محاولة تهريب أمواله.

فرغم أن المشرع الجبائي قد نظمه ضمن الاجراءات التنفيذية، إلا أنه بعيدا كل البعد عن التنفيذ فهو إجراء تمهيدي يحمل طابع التهديد، و إذا سدد المكلف بالضريبة الدين الجبائي يسقط هذا الإجراء.

و مما يؤكد طابع التهديد أنه إجراء تحفظي وقتي ربطه المشرع بأجل قانوني لا يمكن تجاوزه دون اتخاذ الحل القانوني اللازم لتسوية النزاع الضريبي.

المطلب الثالث: إجراءات الغلق المؤقت

لقد نظم المشرع الضريبي إجراءات الغلق المؤقت للمحل التجاري في قانون الإجراءات الجبائية في أحكام المادة 146 منه، حيث أنه إجراء يصدر إما من مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب كل في حدود اختصاصه القانوني، بعد الامتناع عن سداد الدين الضريبي من المكلف لمدة لا يمكن أن تتجاوز بأي حال من الأحوال 6 أشهر.

يصدر إجراء الغلق المؤقت للمحل بناءا على تقرير مسبق يعده المحاسب الذي يشرف على الملف و يتابعه، إلا أن هذا الإجراء لا ينفذ إلا بعد إعطاء مهلة قانونية حددت ب 10 أيام من تاريخ تبليغ المكلف وفقا للإجراءات القانونية للتبليغ [4]، و هذا بهدف منحه مهلة إما لسداد الدين الضريبي أو لاكتتاب سجل للاستحقاقات مصادق عليه من قابض الضرائب.

و هذه المهلة التي حددها المشرع الضريبي رغم قصرها إلا أنها تؤكد الطبيعة القانونية التي تحدثنا عنها سابقا، و هي أن الغلق إجراء تهديدي و ليس تنفيذي بمعنى الكلمة، كما أنه إجراء تمهيدي للبدء بالتنفيذ من خلال غلق المحل تمهيدا لمباشرة إجراءات البيع و التحصيل الجبري للدين الضريبي.

بعتبر إجراء الغلق إجراء فعال رغم ما يشكله من مساس بمبدأ حرية المكلف بالضريبة، حيث غالبا ما يسعى هذا الأخير إلى فتح محله من خلال تسوية دينه [5]، أما في حالة فشل هذا الإجراء في ردع المكلف بالضريبة و إلزامه بسداد دينه هنا ندخل فعليا في الإجراءات التنفيذية عن طريق مباشرة عملية البيع من طرف قابض الضرائب بناءا على رخصة مقدمة من الوالي أو أي سلطة مخولة بذلك قانونا خلال 30 يوما من طلب الرخصة، و إذا انتهى هذا الأجل دون تقديم الرخصة تتم عملية البيع بناءا على ترخيص مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب حسب قواعد الاختصاص المعمول بها، و مع مراعاة طبيعة الأشياء محل البيع و قابليتها للتلف. [6]

نشير أيضا إلى أن إجراء الغلق المؤقت يمكن تجاوزه في حالة استثنائية هي التحصيل الفوري الذي يستوجب من قابض الضرائب مباشرة الحجز للشروع في عملية البيع مباشرة بعد يوم واحد من تبليغ المكلف بالضريبة و بدون أية مصاريف. [7]

فالتحصيل الفوري هو حالة استثنائية أقرها المشرع على حالة الغلق المؤقت للمحل التجاري و المهني التي تعتبر الإجراء الأولي المقرر قبل إجرائي الحجز و البيع، لذلك حدد المشرع الضريبي حالات اللجوء للتحصيل مباشرة و هي: [8]

- تغيير المكلف للنطاق الإقليمي التابع له أو البيع الاضطراري.
- انقضاء 30 يوما بعد إدراج جدول التحصيل في حالة الإصدار التكميلي لجدول الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

- إنقضاء خمسة عشرة يوما من تاريخ التبليغ عند الإصدار التكميلي الناتج عن تصريحات كاذبة و عن عدم التصريح أصلا.

- التوقف عن ممارسة النشاط التجاري أو المهني بسبب التنازل أو الوفاة أو التوقف عن الاستغلال.

- الحقوق المتعلقة بالمداخيل التي يدفعها المدينون المقيمون في الجزائر إلى المستفدين المقيمين في الخارج .

- الأرباح الموزعة لصالح الأشخاص الطبيعيين و المعنويين المقمين في الخارج .

- الحقوق المنصوص عليها في المواد من 60 إلى 74 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

- كل حالات التي تنص نصوص خاصة على وجوب التحصيل الجبري فيها.

فالناظر إلى هذه الحالات يجد أن المشرع لم يذكرها على سبيل الحصر فقد فتح المجال لاستيعاب أي حالة تنظم بموجب نصوص خاصة، و هذا يهدف حماية الخزينة العمومية و ضمان عدم ضياع حقوقها، و إن كان هذا يؤثر نوعا ما على المصلحة الخاصة للمكلف بالضريبة، و يجعل الكفة تميل للمصلحة العامة.

المطلب الرابع: رقابة القاضي الإداري على قرار الغلق المؤقت

بما أن إجراء الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني هو إجراء تهديدي تقوم به إدارة الضرائب و يمس بالمصلحة الخاصة للمكلف بالضريبة و بحقوقها، فقد حاول المشرع الجبائي حماية هذا الأخير من خلال منحه حق الدخول في منازعة جبائية مع إدارة الضرائب و مخاصمة قرار الغلق أمام القضاء الإداري كضمان لحقوقه،و كطريق لبسط رقابة القاضي الإداري على الإجراءات التنفذية التي تقوم بها الإدارة.

حيث يمكن لكل مكلف بضريبة تعرض لإجراء الغلق أن يطعن في هذا القرار الإداري بموجب عريضة لدى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل وفقا لأحكام القضاء الاستعجالي، و دون أن يوقف الطعن تنفيذ القرار، [9] هذا الطعن المقدم من المكلف بالضريبة يسمى قانونا بطلب رفع اليد، يخضع للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، لأنه يعتبر منازعة إدارية تخاصم قرار إداريا.

حيث يقدم هذا الطلب بموجب عريضة تقدم لقاضي الأمور المستعجلة بطلبات مؤسسة، ليقوم القاضي باستدعاء الخصوم بصفة قانونية للجلسة و في أقرب الآجال. [10]

هذا و أخضع المشرع الجزائري إجراءات الاستعجال في المادة الجبائية لقانون الإجراءات الجبائية و قانون الإجراءات المدنية و الإدارية صراحة في المادة 948 من هذا الأخير، لكن و بالإطلاع على القانون الإجرائي الجبائي لا نجد أحكام خاصة بالاستعجال غير الفقرة الرابعة من المادة 146 التي سمحت باللجوء إليه للطعن في قرار الغلق.

لذلك يتعين علينا الرجوع إلى الأحكام العامة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فالطعن في قرار الغلق ليس له أثر موقف و هذا ثابت قانونا من خلال نص الفقرة الرابعة من المادة 146، و قضاء في عدة مواضع.

فعلى سبيل المثال جاء في قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 19-02-2001:"" حيث أن النزاع يتعلق بإلغاء المقرر رقم 33 الصادر في 10-06-1996 عن مديرية الضرائب وهران غرب الذي يتضمن غلق المحل التجاري ......لكن ثابت و غير متنازع أن المستأنف لم يسدد الدين الواقع بذمته...

حيث بما أن السيد (ب.ع) يمارس التجارة في المحل موضوع مقرر الغلق للإدارة الجبائية حق لتحصل على الضريبة عن طريق حجز ممتلكات المكلف بالضريبة وفقا للمادة 392 من قانون الضرائب المباشرة.........

و أن مجلس الدولة أيد قرار الغرفة الإدارية المستأنف "[11].

إن القرار السابق يؤكد ما سبق قوله بشأن الطبيعة القانونية لقرار غلق المحل التجاري فما هو إلا إجراء احتياطي مؤقت، من أجل الحصول على الحقوق و الرسوم المطلوب تسديدها، و لا يمس بأصل الحق، مما يجعله يتفق مع القواعد العامة للاستعجال المنصوص عليها في المادتين 918 و 921 قانون إجراءات مدنية و إدارية التي تقضي أن القاضي الاستعجالي يأمر بالتدابير المؤقتة التي لا تمس بأصل الحق ودون عرقلة تنفيذ القرارات الإدارية بموجب أمر على العريضة و لو في غياب القرار الإداري.

لكن باستقراء الفقرة الثانية من المادة 921 نجد أنها تحدثت و بصفة استثنائية عن الغلق الإداري الذي تتخذه السلطة الإدارية المختصة كجزاء لأصحاب المحلات عن ما يقومون به من مخالفات و عدم احترام لمقتضيات النظام العام، حيث أجاز في هذه الحالة للقاضي الاستعجالي وقف تنفيذ قرار الغلق هنا.

مما تقدم يمكن القول أن القاضي الإداري يمكنه بسط رقابته على قرار غلق المحل التجاري أو المهني الصادر من إدارة الضرائب في إطار القضاء الاستعجالي و مع احترام مبادئه الأساسية المتمثلة في:

- الشكوى أولا أمام إدارة الضرائب.

- عدم المساس بأصل الحق.
- توفر عنصر الاستعجال.
- تقديم ضمانات لسداد الدين.
- وجود دعوى في الموضوع.

غير أنه لا يحق للقاضي الإداري أن يأمر بوقف تنفيذ قرار إدارة الضرائب بخصوص غلق المحل التجاري، و هذا ما يشكل حدا لرقابته، فالرقابة موجودة لكن دائما في إطار عدم التعارض مع المبادئ القانونية الكبرى، و ما تتمتع به الإدارة من امتيازات عامة.

المبحث الثاني: الحجز الإداري

سنقوم من خلال هذا المبحث بدراسة الحجز الإداري الذي تقوم به إدارة الضرائب اتجاه المكلف بالضريبة عند توقفه عن الدفع، لذلك سنتطرق إلى ماهيته ثم إلى رقابة القاضي الإداري على هذا الإجراء من خلال العناصر الآتية:

المطلب الأول:تعريف الحجز الإداري

عند امتناع المكلف بالضريبة عن تسديد ديونه فقد منح المشرع لإدارة الضرائب حق اتخاذ إجراء تنفيذي هو الحجز الإداري الذي يعتبر عملية سابقة للبيع و استيفاء حقوق الخزينة العمومية.

وقد عرف هذا الحجز بأنه إجراء من الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها و بيعه لاستفاء حقوقها،[12] و قد عرف أيضا بأنه ذلك النظام الخاص الذي وضعه المشرع ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من المكلف بالضريبة تكون فيه السلطة العامة خصما و حكما في الوقت ذاته،[13].

و بالرجوع لقانون الإجراءات الجبائية يمكن تعريف الحجز بأنه إجراء تنفيذي من إجراءا المتابعات الذي يتم على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين بالقوة التنفيذية الممنوحة من طرف الوزير المكلف بالمالية، و الذي يسبقه إلزاما إخطار يبلغ بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة.[14]

المطلب الثاني: الطبيعة القانونية للحجز الإداري

إن الحجز الإداري كما يتضح من خلال تسميته هو إجراء يصدر عن إدارة متمثلة في إدارة الضرائب، لكنه يخضع في تنظيمه لما تخضع له الحجوز القضائية عموما هذا ما أدى لظهور خلاف فقهي في تحديد طبيعته.

حيث ذهب جانب من الفقه إلى أنه إجراء إداري لأنه يتم بموجب سند التحصيل الصادر عن إدارة الضرائب، [15] و أنه مقرون بتقديم شكوى إلزامية أمام الجهة مصدرة القرار، أي أنه قد يتم تسوية الخلاف إداريا قبل اللجوء للقضاء فلا يكتسي الطابع القضائي.

في حين ذهب اتجاه آخر إلى القول بأنه إجراء قضائي يخضع للقوانين التي تطبق على الحجوز القضائية و منازعاتها، [16] مما تقدم يمكن القول أن الحجز الإداري هو **إجراء قانوني** صادر عن إدارة الضرائب في إطار تحصيل مستحقات الخزينة العمومية يحكمه قانون الإجراءات الجبائية بصفة خاصة و قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بصفة عامة، حيث يعتبر إجراء إداري قبل بسط رقابة القاضي الإداري عليه، ليتحول إلى إجراء قضائي بعد رفع دعوى ضريبية و دخول النزاع ساحات القضاء.

المطلب الثالث:إجراءا ت الحجز الإداري

إن الحجز الإداري هو إجراء قانوني لا بد أن يتم في إطار احترام مبدأ المشروعية وفقا للإجراءات المعمول بها في قانون الإجراءات الجبائية و قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و إلا كان باطلا، لذلك لا بد أن يتم داخل الآجال المنصوص عليها و هي يوم كامل من استحقاق الضريبة، [17] أو يوم من التبليغ بالتنبيه في حالة التحصيل الفوري، [18] أيضا لا بد من أن يكون مسبوق بالإخطار و التنبيه المنصوص عليهما في المادتين السابقتين.

يجب أيضا عند حجز أموال المدين البدء بالأموال المنقولة ثم الأموال العقارية، فلكل منهما إجراءات قانونية خاصة به تتماشى مع طبيعته نبين كل منهما فيما يلي:

الفرع الأول: إجراءات الحجز على المنقولات

في حالة وجود أموال المنقولة مملوكة للمكلف بالضريبة تباشر إجراءات الحجز من طرف أعوان إدارة الضرائب المختصين أو من طرف المحضر القضائي بانتقالهم إلى أماكن تواجدها و جردها و وصفها و تحرير محضر بالحجز تمهيدا لوضعها تحت الحراسة [19] ، بعد التأكد من أنها ملك للمكلف أو أنه في حيازته أو حيازة من يمثله.

مع مراعاة أحكام المادة 149 من قانون الإجراءات الجبائية ففي حالة إفلاس المكلف أو تسوية قضائية فيبقى للخزينة العمومية حق الامتياز على جميع الأملاك التي تقع تحت امتيازاتها.

الفرع الثاني: إجراءا الحجز على العقارات

يتم الحجز على الأموال العقارية وفقا لإجراءات التنبيه السابقة، و بناءا على سند الحجز الصادر من إدارة الضرائب و بعد استنفاذ الأموال المنقولة، ليتم تحرير محضر بذلك مشتمل على كامل البيانات اللازمة.

إن المشرع الجزائري لم ينص على ضرورة تسجيل محضر الحجز العقاري [20] لكن يرجح ذلك، كما أن الحجز لا يرتب أي أثر قانوني إلا من تاريخ تسجيله بالسجل العقاري أو من تاريخ تحرير محضر الحجز، كما يتعين إعلام المكلف بالضريبة في حالة تغيبه، و إعلام الغير بإلصاق نسخة من محضر الحجز الإداري في مكان المال المحجوز أو لدى إدارة الضرائب، أو في صحيفة يومية.

بعد إجراءات الحجز السابق يتم وضع الأموال المنقولة المحجوزة تحت الحراسة القضائية من طرف الإدارة الجبائية بقرار من الوزير المكلف بالمالية، على أن يستفيد الحارس فضلا على مصاريفه أي مصاريف صرفها دون أن تزيد عن قيمة الأشياء المحروسة على أن يتحمل المكلف بالضريبة هذه المصاريف. [21]

المطلب الرابع: رقابة القاضي الإداري على الحجز الإداري

في حالة اعتراض المكلف بالضريبة على الحجز أو أي إجراء من إجراءاته، فلا بد وجوبا قبل اللجوء إلى القضاء الإداري أن يقدم تظلما إداريا مسبقا أمام الجهة مصدرة القرار في إطار ما سماه المشرع الجبائي بالشكوى.

هذه الشكاوي تنصب على مجالين هما: [22]

- قد ينصب الاعتراض على إجراءات الحجز الإداري من حيث مشروعيتها.
- الاعتراض على الحجز الإداري في حد ذاته.

حيث تقدم الشكوى إلى إدارة الضرائب خلال شهر من تاريخ التبليغ بالإجراء محل الشكوى مع تدعيمها بكل وسائل الإثبات، [23] و يتعين على الجهة المختصة المتظلم أمامها أن تصدر قرارها خلال شهر من تقديم الشكوى، و إذا سكتت عن الرد يعتبر سكوتها بعد انقضاء الشهر رفضا يمنح الحق للمكلف بالضريبة باللجوء إلى القضاء الإداري. [24]

هنا تبدأ الدعوى الضريبية التي تشترط المرور بالشكوى كإجراء إجباري، حيث يملك المكلف بالضريبة أجل شهر من صدور قرار رفض الشكوى أو سكوت الإدارة بعد انقضاء شهر من رفع الشكوى، ليرفع دعواه أمام المحكمة الإدرية المختصة و يستأنف أمام مجلس الدولة.

و منازعة رفع الحجز الإداري يمكن إجمالها في نوعين من المنازعات هما:

الفرع الأول: منازعة إلغاء الحجز الإداري

إن منازعة إلغاء الحجز الإداري تعتبر كأي دعوى إلغاء ترمي لإلغاء قرار إداري صادر عن إدارة الضرائب تخضع للقواعد العامة للاختصاص المنصوص عليها في المواد 800 و 801 و 901 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية مع احترام القواعد الخاصة المنصوص عليها في القانون الإجرائي الجبائي، و هذا ما يؤكد فعالية رقابة القاضي الإداري على إجراء الحجز حيث قد تصل إلى إلغاءه عند عدم مشروعيته و إذا لم تتوافر فيه الشروط و الأركان القانونية الخاصة بالقرار الإداري، فكل قرار صادر عن إدارة الضرائب مخالف لمبدأ المشروعية و مشوب بعيب من العيوب يعتبر محلا للإلغاء من القاضي الإداري.

الفرع الثاني:الدعوى الاستعجالية لرفع الحجز

نظرا للأثر الغير موقف للطعن في القرارات الإدارية، فقد خول المشرع للمكلف بالضريبة في الحالات التي يرتب فيها التنفيذ أضرار لا يمكن إدراكها اللجوء إلى القضاء الإداري من خلال طلب وقف التنفيذ استعجالا و بصفة مؤقتة لا تمس بالحق،[25] على أن تخضع هذه المنازعة المتعلقة برفع الحجز أو إبطال إجراءاته لكل الشروط العامة لوقف تنفيذ القرار الإداري المنظمة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و هي:

- توفر الشروط العامة لرفع الدعوى من صفة و مصلحة حسب المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.
- توفر الشروط الخاصة بالقضاء الاستعجالي من عنصر الاستعجال حسب المواد 919-920-921 و عدم المساس بأصل الحق و وجود دعوى في الموضوع أو تظلم مسبق كالشكوى في المنازعة الضريبية.
- تقديم الضمانات القانونية من المكلف بالضريبة و التي تثبت تحصيل الدين الضريبي.

يتضح من خلال ما تقدم أن للقاضي الإداري دور فعال في بسط رقابته على عملية الحجز الإداري، حيث يمكن التدخل في إلغاء هذا الإجراء إذا خالف مبدأ المشروعية رغم أنه إجراء يهدف في حقيقته إلى تحقيق المصلحة العامة من خلال ضمان عدم ضياع حقوق الخزينة العمومية، أو وقف تنفيذه متى توافرت الشروط القانونية لذلك إذا كان يرتب أضرار حقيقية لا يمكن تداركها لاحقا.

المبحث الثالث: البيع كإجراء تنفيذي من إجراءات المتابعة الجبائية

بعد مباشرة إدارة الضرائب للإجراءات التنفيذية السابقة في إطار المتابعة الجبائية، لا بد أن يختتم ذلك ببيع المحجوزات لتحصيل أموال الخزينة العمومية، هذا ما يتم من خلال البيع الذي يعتبر الإجراء التنفيذي الأخير لاستفاء الديون، و باستقراء قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع

الجبائي قد أفرد له الفصل الثاني بعنوان البيع، و لم يورده في الفصل الأول مع الغلق و الحجز، فمن خلال قراءة النصوص القانونية الواردة في شأنه يمكن دراسته بالتطرق للمراحل الآتية:

المطلب الأول:الإجراءات التمهيدية للبيع

قبل الشروع في عملية البيع لا بد من استيفاء الإجراءات التمهيدية التي نص عليها المشرع تحت طائلة البطلان، و تتمثل هذه الأخيرة في إجرائين هما:

الفرع الأول: الترخيص للبيع

يعتبر الترخيص بالبيع هو الإجراء التمهيدي الأول الذي نص عليه المشرع صراحة في المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يمنح هذا الترخيص من قبل الوالي أو أي سلطة مختصة قانونا لقابض الضرائب في أجل أقصاه 30 يوما من تاريخ طلبه، و عند عد تقديمه خلال الأجل المذكور يمكن لدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب الترخيص بالشروع في البيع.[26]

الفرع الثاني: الإشهار

يعتبر الإشهار الإجراء التنفيذي الثاني الوجوبي لصحة عملية البيع،المنظم بموجب الفقرة 5 من المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية، فبعد الترخيص لا بد من أن يتم البيع خلال 10 أيام من الإعلان عنه في مقر المجلس الشعبي البلدي و المحكمة التي يوجد في نطاق اختصاصها المحل.

على أن يتضمن الإعلان وجوبا كل البيانات المتعلقة بعملية البيع و الترخيص و اسماء الأطراف المعنية و كل المعلومات عن قابض الضرائب الذي يباشر العملية، و هذا حسب مقتضيات المادة المذكورة أعلاه.

يتضح مما تقدم أن الإجراءات التنفيذية لعملية هي البيع هي عبارة عن شكليات قانونية تضفي الرسمية على عملية البيع التي تنصب على المحل التجاري كله أو بعض عناصره فقط.

المطلب الثاني:التصريح بالبيـــع

بعد إتمام الإجراءات التمهيدية السابقة وفقا للأشكال القانونية الواردة في القانون الإجرائي الجبائي، يقوم العون المكلف بالإشراف على إجراءات البيع بإيداع مطبوعة تسمى R رقم 22 لدى مفتشية التسجيل المختصة إقليميا في نسختين موقعتين من طرفه مزودتين بكل المعلومات و البيانات اللازمة عن العملية.[27]

المطلب الثالث: المزاد العلنـــي

بعد الانتهاء من الإجراءات السابقة تأتي عملية تنفيذ البيع بالمزاد العني الذي يتم خلال 8 أيام من تاريخ الحجز، فهذا يدل على أن المشرع قد جعل مدة تنفيذ البيع قصيرة من أجل ضمان حماية أموال الخزينة العمومية.

حيث يرسى المزاد على المزاد الأعلى بثمن يساوي أو يفوق السعر الافتتاحي، و في حالة عدم تحقق ذلك يتم البيع بالتراضي حسب مقتضيات المادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية، على أن يدفع الثمن فورا مضاف إليه جميع مصاريف البيع.[28]

المطلب الرابع: إعداد محضر البيع

بعد انتهاء عملية البيع بالمزاد العلني يقوم قابض الضرائب المختص بتحرير محضر البيع يتضمن معلومات كاملة شاملة عن العملية و عن الأطراف الحاضرين، على أن تسلم نسخة منه لكل من المشتري و صاحب العقار أين يوجد المحل التجاري حسب ما جاء في الفقرة 9 من المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية.

ليكون محضر البيع حجة قانونية لإتمام عقد تحويل الملكية بمعية المفتش رئيس قسم شؤون الأملاك و العقارات بالولاية وفقا للمبادئ الأساسية لإبرام العقود و على نفقات المشتري، و ينشر البيع خلال شهر من تاريخ تنفيذه في جريدة مؤهلة لذلك في الدائرة أو الولاية في مستخرج يضمن كل البيانات اللازمة عن العملية.

باستقراء المادة 151 فقرة 1 و المادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية، يتضح لنا أن المشرع قد اعتبر البيع بالمزاد العلني هو الأصل العام و أقر استثنائين عن هذا الأصل هما:

- البيع المنفرد لعنصر أو عدة عناصر من المحل التجاري.
- البيع بالتراضي عند قصور المزاد و عدم تقدم أي عرض خلال 15 يوما من الإعلان عن قصوره، حيث يتم على يد عون المتابعة أو المحضر أو محافظ البيع بعد الدفع الوجوبي لوديعة يساوي مبلغها عشر هذا العرض و لا تسترد في حالة سحب العرض.

المطلب الخامس: رقابة القاضي الإداري على إجراءات البيع

إن عملية البيع بالمزاد العلني و الاستثناءات الواردة عليها تعتبر من أخطر المراحل في عمليات المتابعات الضريبية كونه تشكل التنفيذ الذي يمس بحقوق المكلف بالضريبة و يمس بمصلحته على حساب المصلحة العامة المتمثلة في حماية حقوق الخزينة العمومية، لذلك منح المشرع للمكلف بالضريبة حق اللجوء للقضاء الإداري الاستعجالي لرفع الحجز و وقف البيع في حالة توفر عنصر

الاستعجال و أضرار لا يمكن تداركها، شريطة وجود دعوى موضوعية، فالمنازعة في هذه المرحلة تتمثل في الدعوى الاستعجالية السابق بيانها عند حديثنا عن رفع الحجز.

خاتمــة

مما تقدم نجد أن المشرع قد خول لإدارة الضرائب عدة إجراءات قانونية تنفيذية تكفل لها استرداد أموال الخزينة العمومية في حالة امتناع المكلف بالضريبة من تسديد ديونه، بدأ بغلق المحل التجاري و المهني مرورا بالحجز الإداري وصولا للبيع بالمزاد العلني، و بالنظر لما تشكله هذه الإجراءات من مساس بحقوق المكلف بالضريبة و اعتداء على مصلحته الخاصة خصوصا عند عدم صحة الإجراءات المتخذة ضده من جهة، و تجسيدا لمبدأ المشروعية من جهة أخرى، فقد حاول المشرع قدر الإمكان تحقيق التوازن بين المصلحة العامة مجسدة في إدارة الضرائب و المصلحة الخاصة مجسدة في المكلف بالضريبة من خلال إعطاء هذا الأخير حق مباشرة الدعوى الضريبة و طلب تدخل القاضي الإداري لبسط رقابته على الاجراءات التنفيذية للمتابعة في اطار الاحتجاج و الاعتراض على قرارات إدارة الضرائب، وذلك من خلال المنازعة في إجراءات التحصيل أو في تقدير الضريبة في حد ذاتها.

هذا ما يتجسد في منازعات الغلق و الحجز و البيع السابق بيانهم، كما أن المشرع قد خول للمكلف الضريبة اللجوء للقضاء الاستعجالي لوقف تنفيذ قرار إدارة الضرائب متى توافرت الشروط القانونية اللازمة لذلك، فمن خلال كل ما تقدم يتضح أن القاضي الإداري يتمتع برقابة فعلية في مجال الحد من تعسف إدارة الضرائب أو أي خرق للقانون و تجاوز قد تقوم به أثناء ممارستها للإجراءات التنفيذية للمتابعة قد تصل لوقف تنفيذ الإجراء استعجالا بعد الدعوى الموضوعية المتمحورة حول إلغاءه.

الهوامش :

1 أحمد أبو الوفاء، إجراءات التنفيذ، (د.د.ن)، الاسكندرية، ط2، 1972، ص.769

2 فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص.25

3 المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية.

4 الفقرة 3 من المادة 146 من قانون الاجراءات الجبائية.

5 فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 26.

6 الفقرات 5-6 من المادة 146 قانون الإجراءات الجبائية.

7 المادة 147 قانون الإجراءات الجبائية.

8 المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

9 الفقرة 4 من المادة .146

10 المادتين 929-930 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية,

11 قرار رقم 001581 صادر عن مجلس الدولة، الغرفة الثانية بتاريخ 19-02-2001 .

12 أحمد أبو الوفاء، مرجع سابق، ص.869

13 فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 32.

14المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

15 فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 34.

16 المرجع السابق، ص34-.35

17 المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

18 المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية.

19 المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية.

20 فضيل كوسة، مرجع سابق، ص46.

21 المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية.

22 المادة 153من قانون الإجراءات الجبائية

23 المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

24 الفقرة 1-2 من المادة 153 مكرر1 من قانون الإجراءات الجبائية.

25 المادة 643 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

26 الفقرة 6 من المادة146 من قاون الإجراءات الجبائية.

27 فضيل كوسة، مرجع سابق، ص66.

28 الفقرة 10 من المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية.